

ACTIVIDAD AGROPECUARIA. LA CONTABILIDAD SEGÚN LAS NORMAS CONTABLES LOCALES E INTERNACIONALES



¿Es útil? (0) (0)

Constanza María Gayoso ✓ Maite Iturrioz ✓ Ailén Elisabet Louvecez ✓

Yanina Vanesa Pullés ✓

04/10/2024

SUMARIO:

Siendo la actividad agropecuaria uno de los pilares de la economía de nuestro país, las autoras destacan la importancia de la existencia de normas contables locales e internacionales que establezcan lineamientos y guías para la elaboración de la información contable de empresas agropecuarias, permitiendo brindar información útil, confiable y transparente a los distintos usuarios.

Esta doctrina fue publicada en:

- Consultor Agropecuario

I - INTRODUCCIÓN

Entre los años 1880 y 1929, la República Argentina fue destacada en el mundo por su modelo económico agroexportador, siendo reconocida como “el granero del mundo”. Hoy día, la actividad agropecuaria continúa siendo uno de los pilares de la economía de nuestro país. De allí la importancia de la existencia de normas contables locales e internacionales que establezcan lineamientos y guías para la elaboración de la información contable de empresas agropecuarias, permitiendo brindar información útil, confiable y transparente a los distintos usuarios.

A nivel internacional, existe la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 41, que prescribe normas para el tratamiento contable de la actividad agropecuaria. La misma fue emitida en febrero/2001 y ha sido modificada a lo largo del tiempo por distintas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Por su parte, a nivel nacional, la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) aprobó, en marzo/2004, la resolución técnica (RT) 22, referida a la actividad agropecuaria. En diciembre de 2017 se emitió el nuevo texto de la misma, mediante la aprobación de la RT 46. Posteriormente, y a solicitud de la Junta de Gobierno, el Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) presentó distintos proyectos de Norma Unificada Argentina de Contabilidad (NUA), la cual fue finalmente aprobada en julio de 2022 (RT 54). En junio de 2023 se aprobó su primera modificación, a través de la RT 56, siendo la misma de aplicación obligatoria para la preparación de estados contables correspondientes a ejercicios iniciados a partir del 1/1/2025, inclusive, y de aplicación optativa para ejercicios iniciados a partir del 1/7/2024.

En el Capítulo 10 del Título III de esta última se encuentran las normas que establecen el tratamiento contable para el sector agropecuario.

II - CONCEPTOS CLAVES PARA LA COMPRENSIÓN DEL LENGUAJE NORMATIVO

En el siguiente cuadro ilustrativo se presenta una comparativa entre las principales definiciones que dan la NIC 41 y la NUA en relación a la actividad agropecuaria.

Tabla 1: Definiciones comparativas

DEFINICIONES	NIC 41	NUA
Actividad agropecuaria	Es la gestión , por parte de una entidad, de la transformación biológica y recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, o para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales. Características comunes: - Capacidad de cambio. - Gestión del cambio. - Valoración del cambio.	Producción de bienes económicos mediante la combinación del esfuerzo del hombre y la naturaleza , para favorecer la actividad biológica de plantas y animales, incluyendo su reproducción, mejoramiento, degradación y/o crecimiento que conforman su desarrollo biológico.
Productos agropecuarios	Es el producto ya recolectado , procedente de los activos biológicos de la entidad.	Productos resultantes de la separación de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital.
Activos biológicos	Es un animal vivo o una planta.	Plantas y animales vivientes utilizados en la actividad agropecuaria. Excluye a los activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones. Los clasifica en: - Activos biológicos en desarrollo. - Activos biológicos producidos o terminados.
Activos biológicos utilizados como factor de producción	No definido.	Los clasifica en: - Animales productores. - Animales reproductores. - Plantas productoras.

Plantas productoras	Es una planta viva que: - se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas; - se espera que produzca durante más de un período; - tiene una probabilidad remota de ser vendida como producto agrícola, excepto por ventas incidentales de raleos y podas. No son plantas productoras: - Plantas cultivadas para ser cosechadas como productos agrícolas. - Plantas cultivadas para generar productos agrícolas cuando existe más que una probabilidad remota de que la entidad cosechará también y venderá la planta como producto agrícola, de forma distinta de la venta incidental del producido de raleos y podas. - Cosecha anual.	Plantas vivas que: - permiten obtener productos agrícolas; - se espera que su vida productiva dure más de un período; - tienen una probabilidad de venta remota, excepto por cuestiones incidentales como raleos y podas.
Transformación biológica	Comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Da lugar a los siguientes tipos de resultados: - Cambios en activos por crecimiento, degradación o procreación. - Obtención de productos agrícolas.	Conjunto de procesos que constituyen la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Comprende el crecimiento, la degradación o deterioro, la producción y la procreación. La clasifica en: - Etapa inicial del desarrollo biológico. - Etapa posterior del desarrollo biológico.

Grupo de activos biológicos	Es una agrupación de animales vivos, o de plantas, que sean similares.	No definido.
Costos de venta/Gastos estimados en el punto de venta	Son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.	Son los gastos directos relacionados con la venta en que incurre el vendedor desde el momento en que los bienes están en condiciones de ser vendidos hasta que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de tales bienes a su comprador.
Ingreso por producción agropecuaria	No definido.	Resultado por cambios en el valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta, generado desde la última medición anterior de los activos biológicos.
Cosecha, recolección/obtención de productos agropecuarios	Es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.	<i>Separación</i> de los frutos de un activo biológico o la interrupción de su proceso vital .

Fuente: Elaboración propia

III - OBJETIVO Y ALCANCE

Tanto la NIC 41 como la NUA comienzan desarrollando el objetivo y su alcance. En cuanto al primero, ambas coinciden en que buscan prescribir el tratamiento contable, el reconocimiento, la medición y la presentación e información a revelar de la actividad agrícola.

Respecto del ámbito de aplicación, dan una referencia clara sobre las partidas para las cuales debe considerarse lo dispuesto en las mismas, así como también sobre aquellas que quedan excluidas de su alcance. Podemos identificar los siguientes:

- Activos biológicos: la NIC 41 excluye a las “plantas productoras”, pero no así a los productos agrícolas provenientes de ellas. La NUA, por su parte, exceptúa de su aplicación a todos los “*activos biológicos utilizados como factor de producción en el curso normal de las operaciones*” (no únicamente a las plantas productoras).
- Productos agropecuarios: las normativas en análisis establecen que se aplicarán solo a los productos agropecuarios *en el punto de cosecha o recolección*, siendo de aplicación otras secciones y normas, para los productos agropecuarios luego de ese momento.
- Subvenciones del gobierno relacionadas con activos biológicos que se miden a su valor razonable menos los costos de venta: la NIC 41 las incluye dentro de su alcance diferenciando las subvenciones incondicionales de aquellas que están condicionadas. Para las primeras, no se reconocerán resultados, excepto cuando las mismas se conviertan en

exigibles, y para las segundas, la entidad reconocerá la misma en el resultado del período solo cuando se hayan cumplido las condiciones ligadas a ella. La NUA no hace referencia a este concepto dentro del capítulo específico de la actividad agropecuaria.

- Resultados atribuidos a la producción agropecuaria: mientras que la NUA hace referencia explícita a estos resultados, la NIC 41 no los menciona dentro de su ámbito de aplicación como un apartado específico, aunque sí se infieran de su aplicación.

Por último, la NIC 41 realiza una enumeración taxativa de casos en los que no será de aplicación e indica a qué norma se debe remitir para su tratamiento:

- Terrenos relacionados con la actividad agrícola -NIC 16/NIC 40-. La NUA también los excluye explícitamente, tal como hace con los productos agropecuarios luego de su cosecha o recolección.
- Plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola -NIC 16-.
- Subvenciones del gobierno relacionadas con plantas productoras -NIC 20-.
- Activos intangibles relacionados con la actividad agrícola -NIC 38-.
- Activos por derecho de uso que surgen de un arrendamiento de terrenos relacionados con actividades de agricultura -NIIF 16-.

IV - RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN

Tanto la NIC 41 como la NUA establecen cuáles son los criterios de reconocimiento de los activos biológicos y productos agropecuarios indicando que los mismos, para ser reconocidos, deben cumplir con la definición de activo. Esto implica que serán reconocidos cuando se trate de un recurso económico, controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya ocurridos, con capacidad de generar beneficios económicos que fluyan hacia la entidad y cuya medición pueda ser fiable, satisfaciendo el requisito de credibilidad.

En lo que respecta a cuestiones de medición, ambas coinciden en distinguir dos momentos claves a la hora de definir los criterios aplicables a los activos biológicos. Por un lado, nos encontramos con la medición o reconocimiento inicial y, por otro lado, con la medición posterior o al final del período que se informa. Por su parte, los productos agropecuarios serán medidos de acuerdo con estas normas solo en el momento de su cosecha, recolección, obtención o faena.

En la normativa internacional, se destaca que prima el criterio de medición de valor razonable menos los costos de venta, ya sea para el momento inicial o posterior de los activos biológicos, como para la medición de los productos agrícolas al momento de su obtención.

La definición de valor razonable contenida en la NIC 41 es coincidente con la dispuesta en la NUA. Es un valor corriente de salida de un activo o pasivo concreto, establecido en un mercado activo por parte de oferentes y demandantes que fijan precio considerando las características particulares de dichos elementos (entre ellas, la condición y localización del activo). Surge de una transacción ordenada entre participantes del mismo mercado a la fecha de su medición.

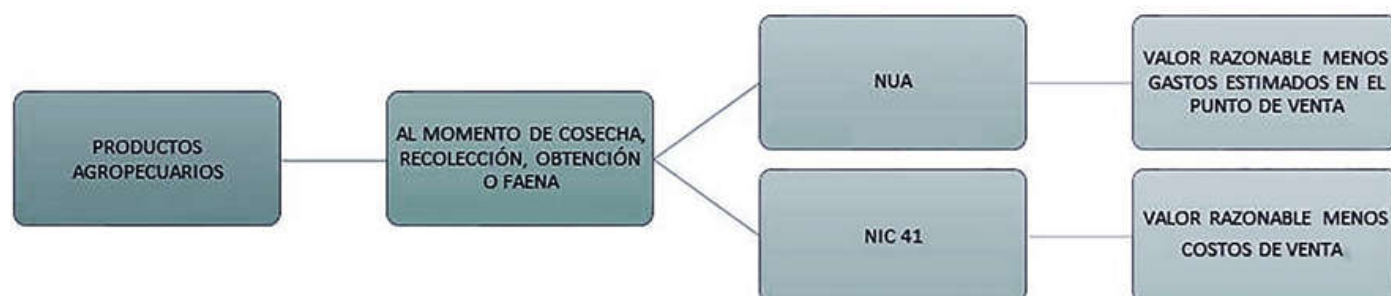
La NIC 41 establece que los activos deben medirse a valor razonable menos los costos de venta de forma fiable, excepto que se trate de activos biológicos para los que no estén disponibles precios de mercado cotizados y para los cuales se haya determinado claramente que no son fiables otras valoraciones alternativas del valor razonable. En este caso, estos activos se valorizarán según su costo, menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida de valor que exista. Una vez que el valor razonable de estos vuelva a ser fiable, la entidad debe volver a medirlos según la premisa de su valor razonable menos los costos de venta.

Por su parte, el tratamiento descrito por la NUA tiene cierta semejanza, aunque no plena coincidencia, con el exigido por la NIC 41. En lo que respecta a la medición de los productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, se propone el mismo criterio de medición a valor razonable menos gastos estimados en el punto de venta. Ahora bien,

para la medición de los activos biológicos destinados para la venta, existen ciertas diferencias sustanciales que derivan principalmente de las clasificaciones que establece la NUA tanto para la valuación en el momento inicial como en el momento posterior de los mismos.

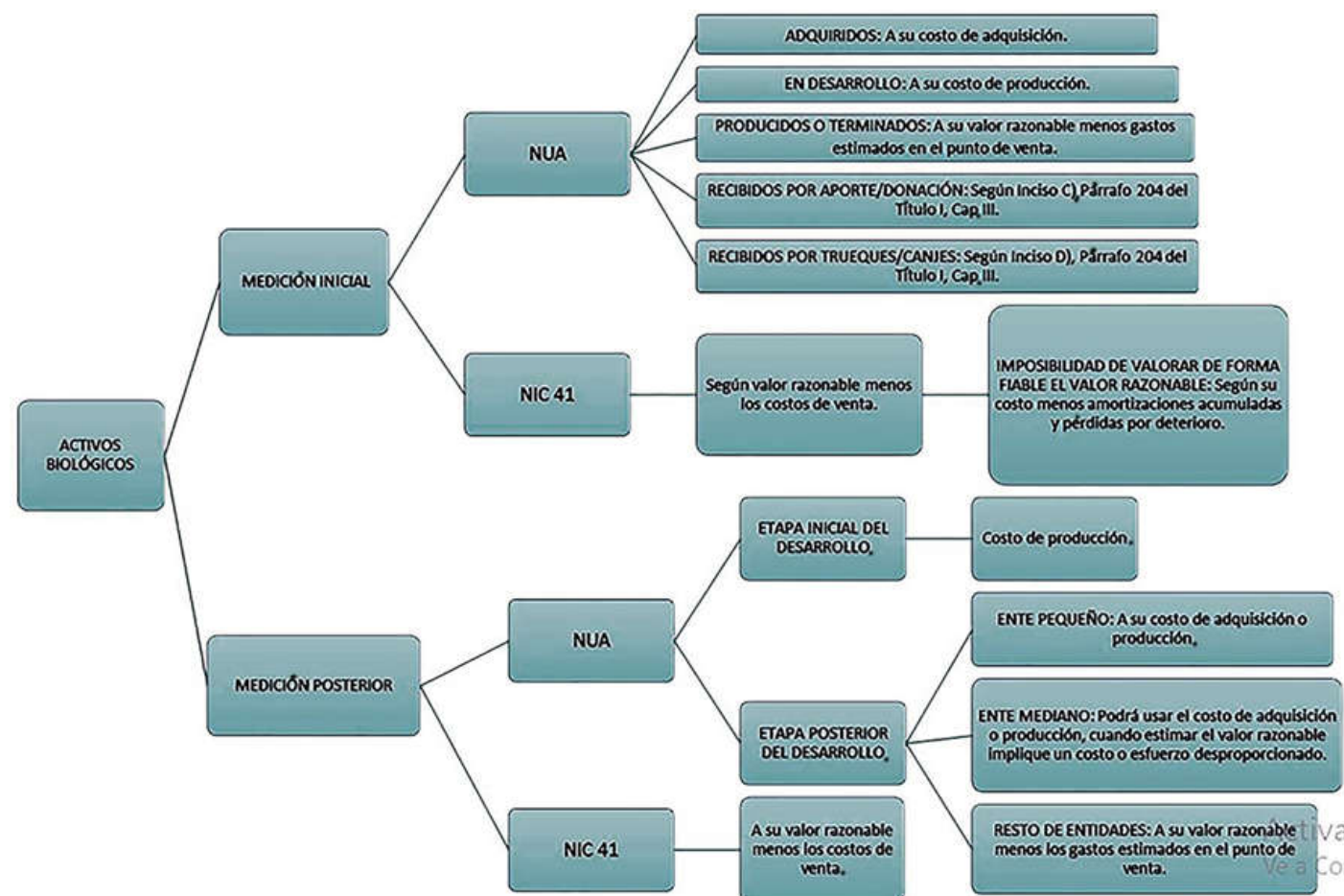
En las figuras 1 y 2 se resumen los criterios de medición de los productos agropecuarios y los activos biológicos según ambas normativas.

Figura 1. Medición inicial de productos agropecuarios



Fuente: Elaboración propia

Figura 2. Medición inicial y posterior de activos biológicos



Fuente: Elaboración propia

Si se deja de lado las excepciones correspondientes a la etapa inicial de desarrollo, y permitidas a las entidades pequeñas y medianas por razones de costo o esfuerzo desproporcionado, en la NUA

también predomina el criterio del valor razonable menos gastos de venta.

Es importante señalar que cuando las entidades no midan sus activos biológicos destinados a la venta en el curso normal de las operaciones al valor razonable, será obligatoria su comparación con el valor recuperable.

Como mencionamos anteriormente, hay ciertas cuestiones que escapan al alcance definido por las normas indicadas.

En lo que respecta a los productos agropecuarios, cabe destacar que, una vez culminado el proceso de cosecha, recolección, obtención o faena, estos activos se valuarán, en el ámbito local, de acuerdo con lo indicado para los *“bienes de cambio y costo de los bienes vendidos”* (Cap. III, Tít. 1, párrs. 287 a 312). Por su parte, en el ámbito internacional, la NIC 41 establece que, a partir de ese momento, se utilizarán los criterios descriptos para los “inventarios” (NIC 2).

En tal sentido, la NUA indica que una entidad podrá medir los bienes de cambio fungibles con mercado activo y comercializables sin esfuerzo significativo, incluyendo los productos agropecuarios, después de concluida la cosecha, recolección, obtención o faena, por su valor neto de realización (VNR), de acuerdo con prácticas bien consolidadas en cada sector de actividad. Por su parte, la NIC 2 establece que ciertos inventarios mantenidos por productores agropecuarios serán medidos al valor neto realizable.

Cabe destacar que el valor neto de realización de la NUA no es equivalente al valor neto realizable de la NIC 2. El atributo de la norma argentina es igual al valor razonable menos los costos directos de venta; por lo tanto, es una medición basada en el mercado. El valor neto realizable, por el contrario, surge de precios de venta estimados en el curso normal del negocio; no proviene necesariamente de transacciones efectuadas en condiciones de independencia mutua ni de la participación de compradores y vendedores debidamente informados e interesados. Es una medición derivada de las circunstancias de cada entidad.

Otra particularidad que es menester resaltar es el tratamiento de ciertos activos biológicos exceptuados del alcance definido por las normas. Como señalamos anteriormente, la NUA, en su Capítulo 10, excluye a los activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones, entendiendo como tales a las plantas productoras y los animales productores y reproductores, indicando que los mismos serán medidos teniendo en cuenta lo establecido en la sección “Bienes de uso y depreciaciones” (párrs. 313 a 358). Por su parte, la NIC 41 incluye a los animales productores y reproductores dentro de su alcance, pero excluye a las plantas productoras, debiendo medirse las mismas según lo indicado en la NIC 16 de “Propiedades, planta y equipo”, lo cual es una diferencia significativa entre ambas normativas.

Tanto la norma local como la internacional permiten, para los bienes de uso, optar por el modelo de costo o modelo de revaluación. En el modelo de costo, se medirán los bienes de uso al costo original menos la depreciación acumulada y menos las pérdidas por desvalorización acumuladas, mientras que en el modelo de revaluación, se medirá el elemento de bienes de uso por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y menos el importe acumulado de las pérdidas por desvalorización.

Haciendo referencia a los contratos de compraventa de activos biológicos o productos agropecuarios a futuro, los cuales son mencionados tanto por la normativa nacional como por la internacional, podemos decir que los mismos no son relevantes a la hora de determinar el valor de un activo biológico, ya que determinan un precio a una fecha futura, cuando lo que estamos buscando al momento de la medición son valores de mercado corrientes, es decir, actuales. Por tal motivo, la NIC 41 establece que no se ajustará el valor razonable de un activo biológico, o de un producto agrícola, como resultado de la existencia de un contrato. Asimismo, reconoce la posibilidad de que tal contrato tenga el carácter de oneroso, que es aquel en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto por la NIC 37 para las “Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes”.

Por su parte, la NUA diferencia los contratos que se celebren con la intención de cancelarlos mediante la entrega o recepción de los activos biológicos o productos agropecuarios de los restantes casos. En cuanto a los primeros, en concordancia con la NIC 41, establece que no serán reconocidos los mismos a menos que se conviertan en onerosos, en cuyo caso se aplicarán los párrafos 527 a 531 de la sección “Compromisos que generan pérdidas (contratos de carácter oneroso)”. Para el resto de los casos, se evaluará si califican como instrumentos derivados, aplicando, de ser así, lo dispuesto en los párrafos 990 a 1020 de la sección “Instrumentos derivados y operaciones de cobertura”.

V - RESULTADOS EN LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

La producción agropecuaria se encuentra estrechamente relacionada con la naturaleza de los activos biológicos y su capacidad de transformación. Como se indicó anteriormente, en el cuadro 1, esta transformación comprende distintos tipos de procesos que generan cambios cualitativos y cuantitativos en los activos biológicos.

Es así, entonces, que las empresas agropecuarias gestionan estos cambios facilitando la transformación y dando lugar a la generación de resultados, ya sea a través del crecimiento, la degradación o la procreación de los activos biológicos como a través de la obtención de productos agrícolas.

Estas transformaciones se traducen en beneficios y pérdidas económicas concretas para este tipo de empresas, por lo que resulta necesario su reconocimiento contable.

Se habla de resultados cuando se obtienen productos agrícolas (el fruto recolectado, la leche, la lana), y también cuando se dan cambios propios de los activos, como son el crecimiento, la degradación o la procreación. El crecimiento se origina cuando aumenta la cantidad o mejora la calidad del grano, planta o animal. Caso contrario, es la degradación, la cual se produce cuando se da un decremento en la cantidad o un deterioro en la calidad de los mismos. Por su parte, la procreación se da cuando se obtienen plantas o animales vivos adicionales.

La NUA otorga claridad a la hora de definir “ingreso por producción agropecuaria” y “obtención de productos agropecuarios”. Por su parte, la NIC 41 se limita a exponer que tanto las ganancias como las pérdidas que surjan del reconocimiento inicial al valor razonable menos los costos de venta, del activo biológico o producto agrícola, así como todos los cambios sucesivos en el valor razonable menos los costos de venta, deben reconocerse en el resultado del ejercicio en que aparezcan.

VI - APLICACIÓN PRÁCTICA

Agro Bahía Blanca SA es una empresa dedicada a la actividad agrícola, que se encuentra encuadrada como ente pequeño, según lo establecido en la NUA. Posee diversos campos en los que siembra cereales como soja, cebada y trigo.

En junio de 2023 comenzó con las tareas de siembra de trigo. Los costos incurridos asociados a la implementación y mejora de la transformación biológica del cereal fueron los siguientes:

- Semillas: \$ 2.000.000.
- Fertilizantes: \$ 2.000.000.
- Labores varias: \$ 4.000.000.
- Agroquímicos por \$ 1.500.000.

Estos costos sufrieron un aumento de precios al 31/12/2023 del 8%.

* Valor de cotización del trigo en el mercado que opera habitualmente la empresa:

- Al 16/12/2023, momento de la cosecha: \$ 198.000 por tonelada.
- Al 31/12/2023: \$ 220.000 por tonelada.

* Gastos estimados en el punto de venta: 20%.

* Producción obtenida al finalizar la cosecha: 100 toneladas.

Medición inicial

+A	Sementera	9.500.000	
-A	a Caja		9.500.000

El valor asignado corresponde a los costos incurridos en la implementación y desarrollo de la sementera. No hay variaciones en ambas normativas.

Medición posterior

Supuesto 1

La firma finaliza su cierre de ejercicio el 31/12/2023. A mediados de diciembre del mismo año finaliza el ciclo productivo con la cosecha del cereal, reconociendo y midiendo el producto agropecuario, en este caso, el trigo, a su valor razonable menos gastos estimados.

+A	Trigo	15.840.000	
+RP	a Ingresos por producción de trigo		15.840.000

Asimismo, debe reconocerse el costo de producción por el valor activado de la sementera:

+RN	Costo de producción	9.500.000	
-A	a Sementera		9.500.000

En esta instancia, el criterio de medición del producto agropecuario, según la normativa local e internacional, es coincidente.

Al momento del cierre del ejercicio (31/12/2023), la empresa mantiene su producción en silobolsas de su propiedad. En este caso, la medición del cereal al cierre se deberá tratar como productos terminados, siguiendo la normativa de la NIC 2: "Inventarios" y en el caso de la normativa local "Bienes de cambio y costo de los bienes vendidos" (párrs. 287 a 312).

Supuesto 2

Agro Bahía Blanca SA finaliza su cierre económico el 30/11/2023. El activo se encuentra en su última etapa de desarrollo.

La NUA otorga la posibilidad de valorar el activo biológico, dependiendo del tamaño de la empresa, en este caso, al ser un ente pequeño al costo de producción, no debiendo registrarse asiento alguno.

Por su parte, la NIC 41 establece que la medición se realizará al valor razonable menos los costos de venta. Dada la imposibilidad de determinar el grado de avance en el crecimiento de la sementera, podría optarse por utilizar el costo de reposición como sucedáneo del valor razonable. En tal sentido, considerando que costos de producción sufrieron un aumento del 8%, se deberá reconocer un resultado por tenencia. Si podría determinarse el valor razonable en función al grado de desarrollo, debería contabilizarse un ingreso por producción por el crecimiento biológico.

+A	Sementera	760.000	
----	-----------	---------	--

+RP	a Resultado por tenencia		760.000
-----	-----------------------------	--	---------

VII - PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES

En relación a la presentación en los estados contables, la NUA posee un apartado exclusivo que incluye tres secciones: estado de situación patrimonial (ESP), estado de resultados (ER) e información a revelar. La NIC 41, por su parte, no lo expone de forma tan dividida pero quizás sí más extensa.

A nivel local, en el estado de situación patrimonial, se requiere que las entidades presenten un rubro específico de “activos biológicos”. Se flexibiliza con aquellos activos biológicos utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones, para los cuales las compañías pueden optar por presentarlos en un rubro específico o dentro de bienes de uso (discriminándolos de forma separada como una clase de bien de uso independiente).

Los productos agropecuarios no tienen tratamiento específico en este apartado, sin embargo, siguiendo con los lineamientos establecidos para su medición, aquellos que sean destinados para la venta se deberían exponer dentro del rubro de “bienes de cambio”.

En relación al estado de resultados, se indica a las empresas presentar el resultado de la producción agropecuaria, como consecuencia de considerar el ingreso por la producción y los costos asociados. En aquellos entes en los que la actividad agropecuaria sea la predominante, se deberá presentar en primer lugar, mientras que en las que no predomine la actividad agrícola, el resultado se expondrá a continuación del resultado bruto y antes de los resultados por medición de bienes de cambio al VNR.

Por último, la norma local requiere que se revele en notas las políticas contables y los criterios de medición empleados para medir los activos biológicos y los productos agropecuarios en el momento de la cosecha, recolección, obtención o faena, así como también las bases, métodos utilizados y supuestos considerados en las mediciones basadas en el valor razonable. Respecto a este último, se informará el grado de incertidumbre asociado al proceso de su medición y, en el caso de utilizar una base de medición distinta de la del valor razonable, se deberá revelar en las notas junto con una descripción de las limitaciones que la llevaron a utilizar ese otro criterio.

En cuanto a los ingresos y costos, se requiere exponer la composición de los ingresos por producción agropecuaria, y a través de una nota o anexo, exhibir los costos de producción, clasificados por su naturaleza y por su función.

Por su parte, la norma internacional no hace referencia específica a cada uno de los estados financieros, sino que expone una serie de revelaciones que deben exhibir las empresas sobre sus actividades agrícolas. Entre ellas, se incluyen:

- La declaración de la pérdida o ganancia agregada que surja durante el ejercicio corriente por el reconocimiento inicial de los activos biológicos y los productos agrícolas, así como por los cambios en el valor razonable.
- La descripción de cada grupo de activos.
- La naturaleza de las actividades relativas a cada grupo de activos biológicos.
- Las valoraciones no financieras o estimaciones de las cantidades físicas de cada grupo y de la producción agrícola del ejercicio.

Asimismo, se deben mencionar todas aquellas restricciones de titularidad que recaigan sobre los activos biológicos, los compromisos contingentes asumidos y las estrategias de gestión del riesgo financiero asociados a estos activos.

De estar expuesta la entidad a algún riesgo natural, ya sea relacionado al clima o a enfermedades, el evento debe mencionarse en notas, siempre y cuando los ingresos o gastos que se deriven del

mismo sean de una importancia significativa. En nuestro país, no estamos exentos a estos eventos y podemos encontrar zonas de mucha sequía y zonas que presenten inundaciones; esto, inevitablemente, tiene impacto tanto en los rindes de las cosechas como en la evolución y mortandad del ganado, razón por la que es importante su correcta exposición en la información complementaria de los estados contables.

Otra particularidad que prevé la NIC 41 es la presentación de una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del ejercicio corriente. La misma incluirá:

1. la pérdida o ganancia surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;
2. los incrementos debidos a compras;
3. las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;
4. los decrementos debidos a la cosecha o recolección;
5. los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;
6. las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moda de presentación de la entidad que informa;
7. otros cambios.

Es cierto que algunos requerimientos de la NIC 41 son aconsejables y no obligatorios. En el caso de tenerlos en cuenta, se aporta un valor agregado a la información que puede ser útil para los distintos usuarios que lean los estados financieros a la hora de la toma de decisiones, sobre todo en una actividad tan particular como lo es la agrícola.

Dentro de las revelaciones optativas, se incluye la descripción cuantitativa de los grupos de activos biológicos, especificando cuáles se tienen para consumo y cuáles para producir frutos y/o cuáles son maduros y los que están por madurar. Siempre que se opte por incorporar esta información en las notas, se deberán incluir los criterios que emplearon para lograr tales distinciones.

Otro elemento sugerido es la revelación por separado de los cambios en el valor razonable menos los costos de venta del activo biológico. Por un lado, presentar las variaciones por cambios físicos y, por otro, la variación de los cambios en los precios. Si hacemos un paralelismo con nuestra norma local actual, nos encontramos con resultados por producción y resultados por tenencia. Los primeros son los originados como consecuencia de las transformaciones biológicas y los segundos por los precios de mercado. Esta presentación por separado es sumamente relevante y de utilidad para poder evaluar correctamente los resultados económicos del período corriente y para la realización de proyecciones futuras. De lo contrario, no se estaría diferenciando la eficiencia del proceso productivo de los efectos del mercado, aspecto que se vuelve aún más significativo en aquellos ciclos productivos que se extienden por más de un año.

Por último, en congruencia con lo expuesto por la NUA, la NIC 41 cuenta con un apartado de información adicional que debe revelarse sobre aquellos activos biológicos cuyo valor razonable no pueda valorarse con fiabilidad.

VIII - PRINCIPALES DIFERENCIAS DE LA NUA CON LA NORMA LOCAL VIGENTE (RT 46)

A la fecha, la normativa nacional vigente en materia agropecuaria es la RT 22 (modificada por la RT 46) con aplicación a partir del año 2018. En este apartado, se busca resaltar las principales diferencias que surgen al comparar tal normativa con la NUA, dejando sentado que la misma quedará totalmente derogada a partir de la entrada en vigencia obligatoria de esta última.

Como ya se ha mencionado, la NUA, dentro de sus objetivos y alcance, excluye de los activos

biológicos a aquellos que son utilizados como factores de producción en el curso normal de las operaciones, estableciendo que sean considerados en su totalidad según el tratamiento que la misma da a los bienes de uso.

La RT 46 tiene descripto, para este tipo de bienes, su tratamiento específico dentro de la norma, diferenciando si se trata de animales reproductores o plantas productoras, no haciendo referencia explícitamente a los animales productores. En el caso de los primeros, la norma define su medición según exista o no un mercado activo. Para las plantas productoras, se establece la consideración de las mismas como activos biológicos en desarrollo mientras no alcancen la capacidad de producir sus frutos en cantidades y calidades aptas para su comercialización. A partir del momento en que estos bienes comienzan la etapa de producción en volúmenes y calidad comercial de frutos, se debe realizar el cálculo de la depreciación, recibiendo el tratamiento de bienes de uso.

Por otro lado, la NUA introduce importantes modificaciones al definir el criterio de medición de los activos biológicos y productos agropecuarios destinados a la venta o consumo en el curso normal de la actividad. La RT 46 establece distintos criterios de medición dependiendo de la existencia de cotización en un mercado activo, ya sea en su condición actual o bien para bienes similares, mientras que, por su parte, la NUA modifica sustancialmente estos criterios dando un tratamiento distinto según se trate de un reconocimiento inicial o posterior, asimilándose a los momentos establecidos por la norma internacional.

En lo que respecta concretamente a la medición de los productos agropecuarios, la RT 46 los separa, no solo según el momento de medición, sino también según quién los controla y según su destino, incluyendo dentro de sus criterios de medición a algunos de ellos y derivando a otros a lo establecido en la RT 17. Para la medición tanto en el momento de cosecha o recolección, como en su medición al cierre, en el caso de que se encuentren controlados por los productores agropecuarios, sea para ser vendidos o los utilice su productor como insumo de la producción agropecuaria, aplicará el valor razonable menos los gastos en el punto de venta. Ahora bien, si quien los controla no es su productor, o lo es, pero los tiene destinados como insumo industrial, se aplicarán las normas pertinentes a la RT 17. Por su parte, la NUA deriva totalmente el tratamiento de su medición posterior a la sección de bienes de cambio y costo de los bienes vendidos.

Por último, en lo referido a la exposición en el ESP, se identifica una importante diferencia relacionada con los rubros bajo los cuales se exponen ciertos activos. La RT 46 establece que los activos biológicos utilizados en la producción (animales productores y reproductores) se deben exponer dentro del rubro específico de activos biológicos, mientras que las plantas productoras se exponen dentro del rubro bienes de uso. Por su parte, los productos agropecuarios se exponen dentro del rubro bienes de cambio. Ahora bien, la NUA también establece la existencia de un rubro específico para los activos biológicos, pero a diferencia de la RT 46, da la opción de exponer a los activos biológicos utilizados como factores de producción en un rubro específico o dentro del rubro bienes de uso, discriminándolos como una clase separada. En lo que respecta a los productos agropecuarios, no se establece un tratamiento específico, aunque la doctrina interpreta que se mantiene su exposición dentro del rubro bienes de cambio.

IX - REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

* Muchiut, Viviana M.: "Norma Unificada Argentina de Contabilidad: modificaciones a estados contables de empresas agropecuarias. Primera Parte" - ERREPAR - PIC - N° 206 - abril/2024 - Cita Digital EOLDC109678A.

* Muchiut, Viviana M.: "Norma Unificada Argentina de Contabilidad: modificaciones a estados contables de empresas agropecuarias. Segunda Parte" - ERREPAR - PIC - N° 208 - junio/2024 - Cita Digital EOLDC109906A.

* Petti, Ana María: "RT N° 46: criterios de reconocimiento y medición en empresas agropecuarias" - Revista RePro - 122 - julio-agosto/2021 - <https://reprodigital.com.ar/nota/607> y "RT N° 46: los activos biológicos, su reconocimiento, medición y presentación" - Revista RePro - 122 - julio-agosto/2021 - <https://reprodigital.com.ar/nota/614>.

* Zgaib, Alfredo O.: "Algunas diferencias y similitudes entre la norma unificada argentina de contabilidad (NUA) y las normas internacionales de información financiera (NIIF). Medición posterior de activos y pasivos" - ERREPAR - Profesional & Empresaria (D&G) - N° 286 - julio/2023 - Cita Digital EOLDC108094A